



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

Abordagem da Responsabilidade Social Corporativa nos Sistemas de Controle Gerencial: estudo da produção científica internacional

ÉRIC ALAN DE AZEVEDO SANTOS
Universidade de São Paulo

SOLANGE GARCIA DOS REIS
Universidade de São Paulo

Abordagem da Responsabilidade Social Corporativa nos Sistemas de Controle Gerencial: estudo da produção científica internacional.

Nas últimas décadas a preocupação com o desenvolvimento sustentável tem se consolidado cada vez mais, gerando pressões para mudanças na abordagem socioambiental das empresas. É neste contexto que se insere a busca para a integração da Responsabilidade Social Corporativa (RSC) dentro das estratégias das organizações, e a implementação dessas estratégias acontece através do Controle Gerencial. Porém, aponta-se que os gestores possuem dificuldades em utilizar os Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) no sentido de promover melhorias na RSC e que são necessárias pesquisas nesta área para auxiliar e estimular a melhor integração entre SCGs e RSC. Assim, este estudo se propôs a buscar em periódicos internacionais de grande prestígio na área da Contabilidade pesquisas abordando a temática da RSC, mais especificamente em um contexto gerencial. A escolha destes periódicos obedeceu à classificação obtida pelo índice *SCImago Journal Rank* (SJR), medida bibliométrica escolhida como a mais adequada ao propósito deste estudo, e resultou em um total de 8 periódicos de alta popularidade e prestígio que publicaram 1.307 artigos de 2009 a 2012. Foi realizada análise individual destes artigos, classificando-os com os critérios apurados por Gond *et al.* (2012) para a distinção entre diferentes tipos de Sistemas de Controle Gerencial utilizados para a formulação ou apoio de estratégias. Apurou-se um número de 26 artigos abordando a RSC, e apenas dois destes interligando a RSC aos SCGs. Constatou-se que a pesquisa em Contabilidade raramente aborda questões de desenvolvimento sustentável ou de RSC. Também, as pesquisas sobre RSC estão se concentrando mais nos instrumentos de divulgação do que em métodos de gestão da sustentabilidade empresarial. Por isso, a contribuição mais relevante desta pesquisa é a de alertar a comunidade contábil sobre uma visível necessidade de pesquisas sobre aplicações da Contabilidade Gerencial na RSC, para fornecer às organizações ferramentas para a sua promoção e controle.

Introdução

A sustentabilidade envolve a renovação da estratégia organizacional (Hart, 1995), acompanhada da criação de novas práticas de cálculo, que direcionam a contabilização e divulgação de sustentabilidade corporativa (Adams & Whelan, 2009). Acompanha-se a essa renovação o surgimento de paradigmas alternativos para a maximização de lucros financeiros, como no conceito da “*triple bottom line*” (TBL), que integra princípios econômicos, sociais e ecológicos. Elkington (1997) define esses princípios como pilares e complementa que estes não são estáveis, no sentido de estarem em um fluxo constante devido às pressões sociais, políticas, econômicas e ambientais exercidas sobre as empresas. Portanto, para o autor, o desafio da sustentabilidade é mais difícil que qualquer outro tomado isoladamente.

A Comissão das Comunidades Europeias (*Commission of the European Communities - CEC*) define, em suas regulações, o conceito de Responsabilidade Social Corporativa (RSC). Trata-se da integração voluntária entre preocupações socioambientais nas operações cotidianas das empresas e em sua interação com os *stakeholders* (CEC, 2001). Wheeler, Colbert and Freeman (2003) mostram que os autores internacionais têm vinculado as questões de RSC à temática de sustentabilidade, afirmando que um modelo de negócios que se centraliza na criação de valor irá permitir que conceitos de RSC (ou de sustentabilidade ou de abordagem do *stakeholder*) sejam embasados dentro da estratégia ou do nível social da empresa. Portanto, neste trabalho, interpreta-se a terminologia de RSC como conceito sinônimo ao de Sustentabilidade empresarial. Adicionalmente, Weber (2008), em sua pesquisa sobre a abordagem empresarial à RSC desenvolvida para o Centro de Gestão de Sustentabilidade (*Centre for Sustainability Management – CSM, University of Lüneburg, Alemanha*), estabelece que a gestão da RSC é extremamente similar à Gestão Sustentável Corporativa. Newton e Harte (1997) apontam que as organizações têm se preocupado em incluir a temática da sustentabilidade em seus discursos e demonstrativos externos.

Porém ainda há grande dificuldade por parte da gestão em implantar e controlar práticas de sustentabilidade nas empresas. Gestores frequentemente desconhecem métodos de implementação de estratégias de sustentabilidade ou formas de transformar estas estratégias em ações (Epstein & Wisner, 2001). A incorporação da RSC em modelos de gestão é superficial, pouco efetiva. Empresas não implementam RSC de forma holística e há escassez de ferramentas de suporte (Chalmeta & Palomero, 2011). Gond, Grubnic, Herzig and Moon (2012) apontam que pouco se sabe sobre os processos nos quais os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) contribuem para uma maior e mais profunda integração da sustentabilidade dentro da estratégia organizacional.

Os SCGs são os procedimentos e sistemas formais que utilizam a informação para manter ou alterar padrões na atividade organizacional (Simons, 1990). Eles modelam as práticas dos agentes e sustentam estratégias (Langfield-Smith, 1997). Assim, se usados de forma propícia, podem influenciar organizações em direção à sustentabilidade, já que são fundamentais para a formulação de estratégia, porque dão forma ao processo de criação da estratégia e apoiam a sua implementação (Gond *et al.*, 2012).

Os SCGs tradicionais possuem limitações, pois não incorporam os interesses de acionistas e não exploram as relações de questões socioambientais com financeiras (Burritt & Schaltegger, 2010). Em resposta a essas limitações e à preponderância de questões contemporâneas de sustentabilidade, diversos sistemas e técnicas de contabilidade internos têm sido desenvolvidos e implantados pelas organizações. Assim, o melhor entendimento das ligações entre os sistemas de controle gerencial e os sistemas de controle de sustentabilidade ajuda as organizações a evoluir de sistemas de contabilidade sustentável que operam em

paralelo ao controle gerencial (construídos em resposta a pressões legais e sociais) para usos de sistemas de controle mais dinâmicos e integrados (Gond *et al.*, 2012).

RSC é tendência em Contabilidade Gerencial?

Carenys (2010) diz que a Contabilidade Gerencial e o controle gerencial têm sido vistos como conceitos praticamente sinônimos, uma vez que a informação contábil tem sempre sido orientada para facilitar a tomada de decisão pelos seus usuários e fornece uma linguagem capaz de incluir todas as áreas de uma organização, o que é especialmente verdade no caso da Contabilidade Gerencial. O autor aponta que a tendência atual é a de combinar o uso de sistemas formais (como o Sistema de Informações da Contabilidade) com indicadores qualitativos e quantitativos e com sistemas informais, porque se considera que somente com o uso de sistemas mecânicos é impossível controlar as variáveis relevantes para que uma organização alcance seus objetivos (Garcia & Fernandes, 2012).

O campo de pesquisa em contabilidade gerencial tem se expandido desde o início da década de 1980, com o surgimento de novos tópicos de estudo e de novos periódicos com foco exclusivo na área, convidando para o exame desse fenômeno em múltiplas perspectivas (Hesford, Lee, Stede, & Young, 2007). No ambiente internacional, a contabilidade gerencial tem apresentado uma diversidade de abordagens metodológicas, teóricas, temáticas, bem como um constante debate epistemológico relacionado às suas diferentes escolas e linhas de pesquisa, conforme apontado por Baxter and Chua (2003). De acordo com esses autores, as pesquisas mais inovadoras em contabilidade gerencial têm demonstrado diversos raciocínios por trás da prática da contabilidade gerencial; a variedade de maneiras e finalidades em que é utilizada; o potencial das tecnologias de contabilidade gerencial e a natureza imprevisível, não linear, e socialmente integrada de suas mudanças.

Birnberg (2009), em um estudo sobre a evolução da pesquisa em contabilidade gerencial, constata as tendências atuais. Ele revela que a sustentabilidade tem sido incorporada às preocupações da contabilidade gerencial desde os anos 70, com enfoque em ações afirmativas e oportunidades iguais. Mas, como as pesquisas naquela época haviam se desenvolvido pela robustez da economia, tornaram-se menos expressivas com o declínio dos lucros das empresas.

A RSC é uma tendência importante e que deve ser considerada dentro da contabilidade gerencial. Esta afirmação é evidenciada a partir da definição da CEC (2001) para RSC e também pelo fato de que o gerenciamento e a mensuração de questões e objetivos não-financeiros têm se tornado cada vez mais relevante uma vez que questões sociais e ambientais recebem a atenção de vários grupos de *stakeholders* (Hansen & Schaltegger, 2012).

Birnberg (2009), continuando a discorrer sobre a incorporação da sustentabilidade à contabilidade gerencial, cita que, mais recentemente, o assunto se tornou de novo um tópico de pesquisa, ligando conceitos como comportamento socialmente responsável e eficiência energética a ações que promovem sustentabilidade em longo prazo. Porém, o autor revela que a maioria dos artigos dessa área aparece significativamente em periódicos que não são de contabilidade, ou então com maior frequência somente em periódicos europeus.

Esta observação é contrastante à conceituação de Contabilidade apresentado por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007). Para estes autores, a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade. O objetivo principal da contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Essas informações são necessárias

para que as pessoas que tem interesse sobre as empresas, os *stakeholders*, possam tomar decisões.

Assim, tendo em mente esta definição à integração entre os *stakeholders* e as questões socioambientais, as ferramentas de controle gerencial listadas por Gond *et al.* (2012) e a deficiência apontada por Birnberg (2009), pergunta-se: o que os pesquisadores da área de Contabilidade Gerencial têm produzido? Será que eles estão se dedicando também em criar ferramentas de controle gerencial para a implementação de estratégias de sustentabilidade?

Ao se considerar a dificuldade que gestores têm em implementar estratégias e práticas de sustentabilidade aos processos de suas organizações, bem como a apontada escassez de pesquisas na área sobre mecanismos de controle gerencial para sustentabilidade (Birnberg, 2009), faz-se importante a realização de um levantamento mais recente de publicações no sentido de averiguar se estas novas pesquisas estão se preocupando em expor novas técnicas de controle gerencial sustentável, relacionando o uso dos Sistemas de Controle Gerencial como ferramenta de implementação e controle de melhores níveis de Responsabilidade Social Corporativa nas empresas.

Este estudo propõe a análise de publicações em periódicos internacionais para verificar como são tratados os assuntos de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) e de Responsabilidade Social Corporativa (RSC) pelos pesquisadores da área de Contabilidade. Para isso, é feita a elaboração de um banco de dados de publicações internacionais em contabilidade gerencial, retiradas de periódicos sobre contabilidade. Para efeitos de filtragem e para obter uma melhor qualidade de dados, são utilizados para coleta de publicações apenas os oito melhores periódicos da área de Contabilidade. Estes periódicos são consultados dentro da base de dados SCOPUS, de onde foi feita uma classificação pelo índice *SCImago Journal Rank* (SJR), que resultou nos oito periódicos selecionados.

Referencial Teórico

Esta seção começa definindo o que são os Sistemas de Controle Gerencial, buscando fundamentos na Contabilidade e no Controle gerencial, para, a seguir, estabelecer uma ligação com a estratégia empresarial. A segunda parte mostra como a estratégia deve ser utilizada para promover maior nível de Responsabilidade Social Corporativa nas empresas, e termina listando como os SCGs podem ser abordados com este propósito.

Sistemas de Controle Gerencial

Controle Gerencial foi definido por Anthony (1965) como o processo pelo qual gestores garantem que recursos são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente para o cumprimento dos objetivos da organização. Os Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) são os instrumentos importantes para esse processo ocorrer, pois fornecem informações úteis para que gestores desempenhem suas funções e para auxiliar as organizações em desenvolver e manter padrões viáveis de comportamento (Otley, 1999). Os SCGs são utilizados não somente para verificar se os resultados estão de acordo com o que foi planejado, como também para motivar a organização a estar totalmente informada acerca do estado corrente e esperado de incertezas estratégicas (Simons, 1990).

Sprinkle (2003) resume que o propósito fundamental da contabilidade gerencial é ampliar o valor da empresa ao garantir um uso eficaz e eficiente de recursos escassos - lembrando que ela não é utilizada somente em um sentido funcionalista para apoiar o alcance dos objetivos dos acionistas, já que as organizações possuem múltiplos *stakeholders*,

incluindo consumidores, empregados, fornecedores, financiadores, acionistas, o governo e a comunidade na qual está localizada. Deste modo, invariavelmente, organizações servem aos diversos interesses de seus inúmeros *stakeholders*, ainda que em diferentes níveis.

Gestão da Responsabilidade Social Corporativa

De acordo com Carroll (1979), a RSC abrange as expectativas econômicas, legais, éticas e discricionárias que a sociedade possui sobre as empresas. Para Frederick (1986), a ideia fundamental da RSC é que as organizações possuem uma obrigação de trabalhar em prol de melhorias sociais. Davis (1973) define RSC como “A consideração e a resposta, por parte da empresa, a questões além das restritas exigências econômicas, técnicas e legais aplicadas sobre ela, para que se alcancem benefícios sociais além dos ganhos econômicos tradicionais que a empresa busca” (Davis, 1973, p. 312). A partir destas definições, Wood (1991) assume que a ideia básica de RSC é que as organizações e a sociedade são entidades entrelaçadas entre si, ao invés de distintas; por isso, a sociedade possui certas expectativas em relação ao comportamento e aos resultados empresariais.

Em 1979, Carroll já havia interligado o conceito de RSC à abordagem do *stakeholder*, ao dizer que ela requer que as empresas considerem as expectativas econômicas, legais, éticas e discricionárias de todos seus *stakeholders*, e não somente os que possuem interesse financeiro.

Para Glavič and Lukman (2007), a responsabilidade social se refere ao desenvolvimento humano seguro, liberal e igualitário, contribuindo para a humanidade e para o meio ambiente. Por isso, é importante também considerar as definições de desenvolvimento sustentável – um conceito também ligado à *Tripple Bottom Line*, formado de três princípios, cada um representando uma condição necessária, mas não suficiente; se qualquer um dos princípios não é apoiado, o desenvolvimento econômico não será sustentável:

- a. Integridade ambiental: o princípio da integridade ambiental garante que as atividades humanas não degradem ou esgotem os recursos naturais.
- b. Equidade social: o princípio da equidade social garante que todos os membros da sociedade tenham igual acesso a recursos e a oportunidades.
- c. Prosperidade econômica: o princípio da prosperidade econômica promove uma qualidade de vida razoável através da capacidade produtiva das organizações e indivíduos na sociedade. Envolve a criação e distribuição de bens e serviços que ajudarão a elevar o padrão de vida mundial (Bansal, 2005).

As organizações devem aplicar estes princípios a seus produtos, políticas e práticas para que promovam o desenvolvimento sustentável. Para isso, devem promover a gestão ambiental corporativa - um esforço por parte das empresas em reduzir o tamanho de seu impacto ambiental. Através de melhorias contínuas, a empresa identifica insuficiências e melhora processos. Práticas de gestão ambiental corporativa de qualidade estão provavelmente relacionadas a um forte desempenho econômico-ambiental (Bansal, 2005).

Os sistemas de gestão de sustentabilidade apresentam o maior nível de atividades necessárias para que haja progresso no sentido do desenvolvimento sustentável. Atingir estes objetivos demanda uma mudança na postura e filosofia empresarial (Glavič & Lukman, 2007). Portanto, tomando o referencial estabelecido anteriormente sobre a estratégia e o controle gerencial, fundamenta-se o papel da estratégia para a implementação e manutenção da RSC nas empresas.

Uso dos Sistemas de Controle Gerencial na RSC

Gond and Herrbach (2006) confirmam que os esforços das organizações em integrar a sustentabilidade dentro de suas estratégias (além de somente integrá-la em discursos sobre sua visão e missão) devem ser refletidos em algum nível dentro de mecanismos de controle formais. Um modelo ou abordagem que possa capacitar as empresas a avaliar a adaptabilidade da RSC em nível organizacional ou em projetos específicos facilita a implementação da RSC e promove uma tomada de decisão racional neste sentido (Weber, 2008). Para desenvolver tais modelos, devem ser abordadas e aproveitadas pesquisas e conhecimentos adquiridos sobre Sistemas de Controle Gerencial – para atender às necessidades de diferentes *stakeholders*, as organizações empregam SCGs distintos. Esses SCGs podem fornecer os mecanismos e a infraestrutura requerida para o desenvolvimento de processos sustentáveis, além de manter uma melhora contínua nestes processos e contextualizá-los nas vertentes social, técnica e comportamental das organizações (Asif, Searcy, Zutshi, & Ahmad, 2011).

Gond *et al.* (2012), a partir de uma revisão literária extensiva, desenvolvem um pacote de Sistemas de Controle Gerencial utilizados para a formulação ou apoio de estratégias e que podem ser adaptados para a sustentabilidade (Quadro 2). Este quadro é utilizado na classificação de artigos proposta neste trabalho, e divide os SCGs entre as seguintes classes:

Tabela 1 - SCGs e SCSs correspondentes. **FONTE:** Gond *et al.* (2012).

| Sistemas de Controle Gerencial | Descrição dos Sistemas de Controle Gerencial | Exemplos de Sistemas de Controle de Sustentabilidade derivando dos SCGs |
|--|--|---|
| Planejamento Estratégico | Planejamento de longa duração, cobrindo um período de 5 a 10 anos (baseando-se em previsões de ambientes competitivos) | Planejamento sustentável |
| Orçamento | Plano especificando objetivos a se alcançar no próximo ano, incorporando preparações iniciais e revisões e atualizações contínuos | Orçamento ambiental, orçamento sustentável |
| Sistemas de mensuração financeira | Informações financeiras mais específicas do que as contidas no Orçamento (RoI/EVA) | Sistemas de contabilidade de fluxo de materiais ou de fluxo ambiental, Valor adicionado sustentável |
| Sistemas de mensuração não financeira | Medições expressas em termos não-financeiros (introdução de novos produtos, posição de <i>marketing</i>) | Sistemas de avaliação de performance sustentável, |
| Sistemas híbridos de mensuração | Conjunto de indicadores, financeiros e não-financeiros, para avaliar o cumprimento de objetivos estratégicos (<i>balanced scorecard</i> , <i>tableaux-de-bord</i> ou <i>dashboard</i>) | Mensuração de performance sustentável, SBSC |

- a. **Planejamento Estratégico:** planejamento de longa duração, cobrindo um período de 5 a 10 anos (baseando-se em previsões de ambientes competitivos). Trata-se de uma forma *ex ante* de controle. Define objetivos às áreas funcionais, direcionando esforços e comportamento; fornece padrões a serem alcançados, em relação ao objetivo, tornando claro os níveis esperados (de esforços e comportamento); e possibilita congruência ao alinhar objetivos através das áreas funcionais da organização, controlando assim as atividades de grupos ou indivíduos. (Malmi & Brown, 2008).
- b. **Orçamento:** plano especificando objetivos a se alcançar no próximo ano, incorporando preparações iniciais e revisões e atualizações contínuos. O orçamento

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

- tem sido tradicionalmente a peça central dos mecanismos de controle de muitas organizações, e é uma das poucas técnicas capazes de integrar toda a variedade de atividades organizacionais dentro de um único e coerente sumário (Otley, 1999).
- c. **Sistemas de mensuração financeira:** informações financeiras mais específicas do que as contidas no Orçamento (como o EVA®, por exemplo). O EVA (*Economic Value Added*)ⁱ foi desenvolvido como uma medida geral de desempenho financeiro, com o propósito de articular os gestores em prol da geração de valor ao acionista (Otley, 1999).
 - d. **Sistemas de mensuração não financeira:** medições expressas em termos não-financeiros (introdução de novos produtos, posição de *marketing*). Nesta categoria se relacionariam os mecanismos de avaliação de performance sustentável, por exemplo.
 - e. **Sistemas híbridos de mensuração:** conjunto de indicadores, financeiros e não-financeiros, para avaliar o cumprimento de objetivos estratégicos. O sistema mais amplamente difundido desta categoria é o *Balanced Scorecard* (BSC). Esta ferramenta possui quatro dimensões - financeira, do cliente, processos internos, aprendizagem e crescimento, cada uma delas com medidas completas, abrangentes e controláveis ou influenciáveis pela administração (Epstein & Wisener, 2001). O BSC fornece uma visão inclusiva do negócio e possibilita o foco em áreas críticas para melhorias em termos de desenvolvimento estratégico (Matthews, 2011), e sua aplicação como ferramenta de gestão sustentável tem sido cada vez mais estudada recentemente (Dias-Sardinha & Reinjders, 2005; Chalmeta & Palomero, 2010; Hansen & Schaltegger, 2012).
 - f. **Mecanismos de análise de remuneração:** ligam recompensas ou compensações ao atingimento de objetivos, com a motivação e aumento do desempenho de indivíduos ou grupos através do vínculo de recompensas, para controlar a direção, duração e intensidade dos esforços (Malmi & Brown, 2008).

É dentro dessas categorias que serão analisados os Sistemas de Controle Gerencial abordados nos estudos analisados por este trabalho, bem como suas adaptações teóricas ou práticas para a implementação e gestão da Responsabilidade Social Corporativa.

Procedimentos Metodológicos

Este trabalho objetiva apurar se e de que forma os pesquisadores de contabilidade estão discutindo a implementação de estratégias de responsabilidade social corporativa ou trabalhando com novas técnicas e ferramentas estratégicas de sustentabilidade, através dos sistemas de controle gerencial, em publicações internacionais. Assim, são analisadas publicações entre os anos de 2009 a 2012, advindas dos periódicos mais influentes da área de Contabilidade.

Inicia-se pela explicação do procedimento de seleção destes periódicos. A partir desta seleção, foi feita uma busca por artigos que relacionem Contabilidade Gerencial ou Sistemas de Controle Gerencial à Responsabilidade Social Corporativa ou à Sustentabilidadeⁱⁱ. Esta base de dados final foi então analisada, classificando cada artigo de acordo com as diferentes práticas de Contabilidade Gerencial.

Escolha dos Periódicos

Os propósitos deste estudo restringem o uso somente de periódicos específicos à área de Contabilidade. Como a pesquisa preocupa-se em diagnosticar se os temas já delimitados são

uma preocupação de pesquisa relevante, e também dado o alto número de publicações internacionais na área, faz-se necessária uma seleção daquelas que são mais influentes e possuem maior prestígio e relevância entre a comunidade acadêmica contábil internacional.

Para isso, é necessário o uso de uma base de dados que seja prática para os propósitos deste estudo – possuindo conteúdo disponível e exibindo as informações necessárias. Dentre as opções disponíveis, foi então selecionada a base de dados SCOPUS, da Elsevier, que atendeu às necessidades demandadas – possuindo ferramentas de busca adequadas, possibilitando a exportação de dados e incluindo dados de indicadores bibliométricos. Assim, após a filtragem por área na base de dados SCOPUS, encontrou-se um total de 57 periódicos de Contabilidade.

Classificação dos Periódicos

Considerando-se que a análise proposta abrange um período de quatro anos de publicações, fica evidente a impossibilidade prática em analisar todos os 57 periódicos disponíveis na base de dados. Assim, há uma necessidade de filtragem, para selecionar apenas os melhores periódicos para análise.

Vieira and Gomes (2011) estabelecem que a contagem de citações tem sido usada para avaliar o desempenho científico dos documentos publicados em um dado periódico uma vez que os autores utilizam as citações para identificar quais publicações contribuíram para o desenvolvimento de sua pesquisa. Assim, as opções de indicadores de qualidade de periódico que o presente trabalho pode adotar são aqueles baseados na contagem de citações.

A primeira opção seria o uso do *Impact Factor*. Desenvolvido por Eugene Garfield para o *Institute for Scientific Information* (atualmente *Thomson Reuters*) e aplicado na *Journal Citation Reports* (JCR), o *impact factor* é o indicador bibliométrico mais amplamente utilizado pela comunidade acadêmica (Moed, 2010). Porém, ele considera apenas as citações gerais recebidas pelo periódico, sem considerar a origem dessas citações, medindo assim somente a popularidade do periódico. Ele tem também o defeito de ser manipulável, ao não desconsiderar totalmente autocitações e não corrigir o fato de que autores tendem a citar artigos mais recentes de seus próprios colegas (Colledge *et al.*, 2010).

As outras possibilidades de indicadores seriam o *SCImago Journal Rank* (SJR) e o *Source Normalized Impact per Paper* (SNIP) - ambos indicadores desenvolvidos pela Elsevier, com dados da base de dados SCOPUS.

O SJR é uma medida não só de popularidade, como também de prestígio, levando em conta o efeito que a qualidade e reputação de um periódico causam em outros. Corrige as principais deficiências do *impact factor*, por descontar benefícios excessivos de autocitações, estabelecendo uma porcentagem máxima de trabalhos de mesmos autores que podem ser inclusos no cálculo (González-Pereira, Guerrero-Bote & Moya-Anegón, 2010; Colledge *et al.*, 2010).

A proposta do SNIP é extremamente similar à do SJR. A diferença entre ambos é que, adicionalmente, o SNIP corrige os diferenciais que surgem entre os temas das diferentes publicações, normalizando o índice para comparações entre áreas (Colledge *et al.*, 2010).

Dentre as opções, o uso do SJR torna-se mais adequado para o propósito desta pesquisa. Como a análise será feita com periódicos dentro de uma mesma área, a suavização trazida pelo SNIP torna-se desnecessária. Assim, a aplicação da classificação dos periódicos de Contabilidade em ordem de SJR, na base de dados SCOPUS, trouxe o resultado mostrado no quadro a seguir. O quadro também traz a relação de abreviações que serão utilizadas nas seções seguintes deste trabalho.

Tabela 2 – Periódicos escolhidos de acordo com o SJR

| Posição | Periódico | SJR | Código |
|---------|---------------------------------------|-------|--------|
| 1 | Journal of Accounting and Economics | 5,228 | JAEC |
| 2 | Journal of Accounting Research | 3,668 | JACR |
| 3 | Accounting Review | 2,785 | AREV |
| 4 | Accounting, Organizations and Society | 2,307 | ACOS |
| 5 | Contemporary Accounting Research | 1,700 | CARE |
| 6 | Review of Accounting Studies | 1,549 | RACS |
| 7 | Management Accounting Research | 1,156 | MACR |
| 8 | Accounting Horizons | 1,107 | ACHZ |

A validação desse método de escolha dá-se pela pesquisa de Chan *et al.* (2009), que, ao utilizarem diversos métodos de classificação em periódicos de Contabilidade, chegaram ao mesmo resultado de melhores periódicos da área.

Estruturação do banco de dados e procedimentos de análise

A estruturação e tratamento do banco de dados utilizado para esta pesquisa iniciou-se com a coleta de todos os artigos dos periódicos selecionados, nos anos de 2009 a 2012. Com estes artigos devidamente organizados, procedeu-se a análise de suas abordagens, onde foram classificados quanto à adoção e/ou tratamento das temáticas de SCG e/ou de RSC. Aqueles que trataram uma ou ambas as temáticas foram reanalisados e classificados de acordo com o quadro de SCGs e de SCGs aplicados à sustentabilidade proposto por Gond *et al.* (2012).

Os artigos foram analisados de forma direta (um a um), iniciando-se por uma análise eliminatória: aqueles cujos títulos remetessem aos temas propostos eram marcados, e seus resumos foram analisados, atribuindo-se aos artigos um valor de “0” (não aborda) ou “1” (aborda o tema), para os temas de SCG e de RSC. O conteúdo de artigos com valor “1” era analisado para classificação mais específica quanto ao conteúdo, de acordo com o modelo de Gond *et al.* (2012).

Discussão dos Resultados

Os oito periódicos internacionais considerados como melhores na área de Contabilidade publicaram 1.307 artigos entre os anos de 2009 e 2012, conforme a seguinte distribuição:

Tabela 3 – Quantidade de artigos publicados por periódico.

| Periódico | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | Total |
|---------------------------------------|------|------|------|------|-------|
| Journal of Accounting and Economics | 29 | 36 | 35 | 45 | 145 |
| Journal of Accounting Research | 42 | 34 | 39 | 39 | 154 |
| Accounting Review | 73 | 75 | 74 | 75 | 297 |
| Accounting, Organizations and Society | 58 | 45 | 37 | 32 | 172 |
| Contemporary Accounting Research | 41 | 36 | 56 | 47 | 180 |
| Review of Accounting Studies | 25 | 34 | 34 | 37 | 130 |
| Management Accounting Research | 22 | 24 | 22 | 19 | 87 |
| Accounting Horizons | 23 | 36 | 38 | 45 | 142 |

Dessa quantia, 74 artigos abordaram Sistemas de Controle Gerencial, sendo que a maior concentração desse assunto é encontrada nos periódicos *Management Accounting Research* (35) e *Accounting, Organizations and Society* (29).

Apenas 28 artigos, do total de 1.307, abordaram Responsabilidade Social Corporativa, com maior concentração no periódico *Accounting, Organizations and Society* (16).

Os 28 artigos com abordagem à Responsabilidade Social Corporativa foram classificados de acordo com o quadro de Gond *et al.* (2012), representado anteriormente. Foram também criadas duas categorias adicionais para a classificação das pesquisas, relacionadas a seguir:

Tabela 4 – categorias adicionais para assuntos fora do escopo dos SCGs

| Categoria | Exemplos |
|--|---|
| Divulgação de informação socioambiental | Estudos sobre a forma e características das divulgações ambientais corporativas; <i>Global Reporting Initiative</i> . |
| Outros assuntos | Auditoria ambiental, pesquisas créditos de carbono e sobre impactos da mudança climática, tendências gerais da pesquisa contábil aplicada à sustentabilidade empresarial. |

Assim, a quantidade de artigos abordando as categorias citadas segue a seguinte distribuiçãoⁱⁱⁱ:

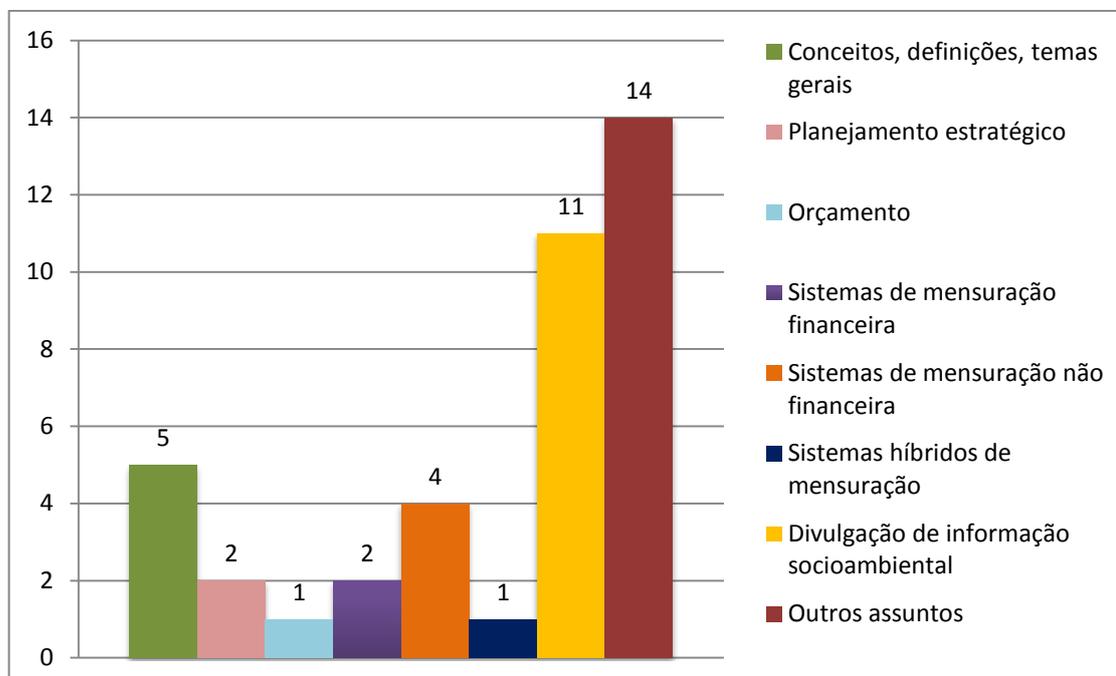


Figura 1 – Gráfico de distribuição dos artigos sobre RSC por assunto abordado

Retomando as informações brevemente apresentadas, em uma amostra de 1.307 artigos foram encontrados 74 estudos sobre Sistemas de Controle Gerencial, e 28 pesquisas que abordaram diretamente a Responsabilidade Social Corporativa. Porém, ainda que a maioria destes 28 artigos se encaixe dentro^{iv} do quadro de Gond *et al.* (2012) – o que mostra certo nível de relação com temas de Controle Gerencial, somente dois artigos estabelecem uma

relação direta de pesquisa entre Sistemas de Controle Gerencial e Responsabilidade Social Corporativa. Esta situação é melhor ilustrada pelo diagrama seguinte:



Figura 2 – Diagrama ilustrativo da amostra estudada.

Estes dois únicos artigos dentro da amostra selecionada são os que abordam o uso de estratégias para implementação de maiores níveis de Responsabilidade Social Corporativa, e estão relacionados a seguir:

Tabela 5 – Artigos relacionando SCGs à RSC.

| |
|--|
| Henri, J.; Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 35(1), 63-80. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Analisa a aplicação de métodos de controle financeiros e estratégicos na gestão ambiental (<i>eco-control</i>) • Condução de um estudo de caso, que constata que o <i>eco-control</i> não tem efeito direto sobre o desempenho econômico da empresa analisada, e sim efeitos indiretos em contextos de alto risco ambiental, alta visibilidade pública e de maior tamanho da empresa. |
| Gond, J. P, Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control system: Theorizing the integration of strategy and sustainability. <i>Management Accounting Research</i> , 23(3), 205-223. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Especifica como a contabilidade gerencial contribui para uma gestão sustentável; • Fornece uma estrutura que leva em conta os papéis dos Sistemas de Controle Gerencial na sustentabilidade corporativa. |

Por fim, destaca-se a parcela expressiva de pesquisas que se enquadram dentro da categoria “Divulgação”: do total de 28 artigos abordando a Responsabilidade Social Corporativa, 11 pesquisam assuntos relacionados à divulgação de informações socioambientais pelas empresas – mais relacionados à Contabilidade Financeira do que à Contabilidade Gerencial. Esta parcela de aproximadamente 40% do total de artigos sobre RSC é a mais expressiva dentro da divisão proposta por este trabalho (desconsiderando-se a categoria “outros assuntos”, já que nela difusas abordagens à RSC foram reunidas), e aparece nos seguintes periódicos: *Accounting, Organizations and Society* (5 artigos); *Accounting Review* (4); *Accounting Horizons* (2).

Conclusões

Este trabalho preocupou-se em averiguar as publicações dos pesquisadores da área de Contabilidade frente a questões de RSC e sua integração com a estratégia e o controle organizacional. Neste sentido, foram consultadas as publicações internacionais de maior influência e prestígio na área, já que elas refletem tendências atuais e trabalhos altamente referenciados por outros pesquisadores.

A principal conclusão obtida após a análise destas publicações é que a temática da Responsabilidade Social Corporativa, ou sustentabilidade empresarial, tem sido pouquíssimo explorada dentro da Contabilidade. E mesmo dentro dessa pequena amostra, as pesquisas sobre RSC se concentram mais nas ferramentas de divulgação, mais ligadas às motivações da Contabilidade Financeira, do que em métodos de gestão da sustentabilidade empresarial.

Cintra and Carter (2012) afirmam que é através da contabilidade gerencial que devem ser abordadas, inicialmente, as questões de sustentabilidade nas empresas, mas que as direções de pesquisa acabam sendo mais expressivas na divulgação externa de performance sustentável. Os achados deste trabalho corroboram com as afirmações destes autores, mas levantam profundas questões sobre o motivo de tal ocorrência. Por que os pesquisadores da área de Contabilidade estão priorizando pesquisas sobre a divulgação da informação socioambiental das empresas, ao invés de abordar o modo com que as empresas têm implementado as estratégias no sentido de promover aumento na Responsabilidade Social Corporativa?

Porém, mesmo a temática do *disclosure* de informações socioambientais pelas empresas é relativamente pouco abordada. No geral, constata-se que a Responsabilidade Social Corporativa e as aplicações da Sustentabilidade Empresarial dentro da Contabilidade são raramente abordadas dentro da amostra selecionada – que consiste nos periódicos internacionais mais influentes da área. Já que a RSC é comprovadamente um tema de essencial discussão e abordagem, por que os periódicos não o têm abordado?

Analisando-se as missões e os objetivos declarados pelos oito periódicos analisados, percebe-se que todos se mostram abertos e preocupados em abordar temáticas modernas e que reflitam as necessidades que os usuários tenham sobre a Contabilidade. Contudo, este trabalho mostra um sério contraste com estas declarações.

Moizer (2009), em uma revisão da literatura, constatou três principais fatores que atrapalham o surgimento de pesquisas inovadoras: as taxas de aceitação de trabalhos submetidos a estes melhores periódicos em Contabilidade são muito baixas, o tempo gasto no processo de revisão é alto (causando uma demora em refletir as pesquisas inovadoras), e há uma preocupação excessiva na qualidade técnica de um manuscrito, ao invés de priorizar a sua contribuição acadêmica.

A pesquisa em Responsabilidade Social Corporativa ou em Sustentabilidade Empresarial acontece, uma vez que este mesmo trabalho utilizou-se de um extensivo referencial nesta área de pesquisa. O problema é que a divulgação destas pesquisas não se veicula dentro dos melhores meios do campo específico da Contabilidade. Assim, deixa-se em aberto a explicação para este fenômeno, os motivos que levam as abordagens do Controle Gerencial à RSC a serem tratadas por periódicos e profissionais de outras áreas que não a Contabilidade.

REFERÊNCIAS

- Adams, C. A., & Whelan, G. (2009) .Conceptualising future change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 118 – 143.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School Press.
- Asif, M., Searcy, C., Zutshi, A., & Ahmad, N. (2011). An integrated management system approach to corporate sustainability. *European Business Review*, 23(4), 353-367.
- Bansal, P. (2005). Evolving Sustainability: a longitudinal study of corporate sustainable development. *Strategic Management Journal*, 26, 197 – 218.
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research whence and whither. *Accounting, organizations and society*, 28, 97-126.
- Birnberg, J. (2009). The Case for Post-Modern Management Accounting: Thinking Outside the Box. *Journal of Management Accounting Research*, 2, 13-18.
- Burritt, R.L., & Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 829–846.
- Carenys, J. (2012). Management Control Systems: A Historical Perspective. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1(1), 1-18.
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4, 497-505.
- Cintra, Y. C., & Carter, D. (2012). Internalising sustainability: reflections on management control in Brazil. *International Journal of Strategic Management*, 12, 108.
- Chalmeta, R., & Palomero, S. (2010). Methodological proposal for business sustainability management by means of the Balanced Scorecard. *Journal of the Operational Research Society*, 62(7), 1344-1356.
- Colledge, L. *et al* (2010). SJR and SNIP: two new journal metrics in Elsevier's Scopus. *Serials*, 23(3), 215-221.
- Commission of the European Communities. (2001). *Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*. Recuperado em 2 de outubro, 2013, de http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0366en01.pdf
- Davis, K. (1973). The case for and against business assumption of social responsibilities. *Academy of Management Journal*, 16, 106-121.
- Dias-Sardinha, I, & Reinjders, L. (2005). Evaluating Environmental and Social Performance of Large Portuguese Companies: a balanced scorecard approach. *Business Strategy and the Environment*, 14(2), 73-91.

Elkington, J. (2005). *Cannibals With Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone.

Epstein, M. J., & Wisner, P. S. (2001). Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability. *Environmental Quality Management*, 1-10.

Frederick, W. C. (1986). Theories of corporate social performance: much done, more to do [Working Paper]. *University of Pittsburgh*.

Garcia, S., & Fernandes, F. A. (2012). Um modelo de análise multicriterial para Sustentabilidade Corporativa. *Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis*, 3, Rio de Janeiro.

Glavič, P., & Lukman, R. (2007). Review of sustainability terms and definitions. *Journal of Cleaner Production*, 15, 1875-1885.

Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control system: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.

Gond, J., & Herrbach, O. (2006). Corporate social reporting as a learning tool? A theoretical framework. *Journal of Business Ethics*, 65(4), 359-371.

González-Pereira, B., Guerrero-Bote, V. P., & Moya-Anegón, F. (2010). A new approach to the metric of journals' scientific prestige: The SJR indicator. *Journal of Infometrics*, 4, 379-391.

Hansen, E., & Schaltegger, S. (2012). Pursuing Sustainability with the Balanced Scorecard: Between Shareholder Value and Multiple Goal Optimisation [Working Paper]. *Centre for Sustainability Management*, Leuphana University of Lueneburg, Germany.

Hart, S. (1995). A natural resource-based view of the firm. *Academy of Management Review*, 20(4), 986-1014.

Hesford, J. W., Lee, S., Stede, W. A. V., & Young, S. M. (2006). Management accounting: a bibliographic study. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1(1), 3-26.

Iudicibus, S., Martins, E., & Gelbcke, E.R. (2007). *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. (7 ed.). São Paulo: Atlas.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300.

Matthews, J. R. (2011). Assessing Organizational Effectiveness: The Role of Performance Measures. *The Library Quarterly*, 81(1), 83-110.

Moed, H. F. (2010). Measuring contextual citation impact on scientific journals. *Journal of Infometrics*, 4, 265-277.

Moizer, P. (2009). Publishing in accounting journals: A fair game? *Accounting, Organizations and Society*, 34, 285 – 304.

Newton, T.; Harte, G. (1997). Green business: technician kitsch? *Journal of Management Studies*, 34(1), 75–98.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.

Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 127-143.

Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 287-318.

Vieira, E. S., & Gomes, J. A. N. F. (2011). The journal relative impact: an indicator for journal assessment. *Scientometrics*, 89, 631-651.

Weber, M. (2008). The business case for corporate social responsibility: A company-level measurement approach for CSR. *European Management Journal*, 26, 247-261.

Wheeler, D., Colbert, B., & Freeman, R. (2003). Reconciling Corporate Social Responsibility and a Stakeholder Approach in a Network World. *Journal of General Management*, 20(3), 1-28.

Wood, D. J. (1991). Corporate Social Performance revisited. *Academy of Management Review*, 16(4), 691-718.

ⁱ EVA® é marca registrada da Stern Stewart Corporation

ⁱⁱ Conforme referenciado anteriormente, observa-se que as pesquisas utilizam-se com mais frequência do termo “Responsabilidade Social Corporativa”.

ⁱⁱⁱ A quantidade total de artigos não é calculada dado o fato de que alguns artigos abordam mais de uma categoria, o que também explica a ausência de um percentual relativo ao total na elaboração do gráfico.

^{iv} Não são considerados os artigos sobre Divulgação e os que abordam Outros Assuntos (de acordo com as classificações novas propostas)